

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria

Los derechos fundamentales están muy presentes en materia tributaria, de ahí que se sigan con mucha atención los pronunciamientos de los tribunales. En ocasiones, sobre ese escenario son varios los tribunales llamados a interpretar un papel relevante papel. Prueba reciente de ello es la Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda) 67/2020, de 29 de junio, pronunciada en el marco de un recurso de amparo. Lo que se suscitó fue la licitud en un procedimiento tributario sancionador de una prueba documental obtenida con ocasión de una investigación judicial penal, y lo que se adujo fue la supuesta vulneración de los derechos a la protección de datos y a un proceso con todas las garantías.

El recurso fue desestimado, FJ 4, en síntesis, con los siguientes argumentos:

“(…) una vez resuelto que la prueba controvertida fue incorporada sin vulneración del art. 18.4 CE, es relevante determinar si, en el procedimiento concreto y desde la perspectiva del art. 24.2 CE, la demandante tuvo la oportunidad de formular alegaciones frente a la prueba trasladada. En este sentido, la demanda no afirma, ni tampoco se desprende del expediente, que no haya podido ejercer sus derechos de defensa, pues de hecho ha tenido oportunidad de cuestionar la prueba documental, oponiendo los argumentos que ha estimado convenientes al respecto, que han sido desestimados tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, y sin que por tanto se aprecie indefensión. Dicho de otro modo, lo relevante, a los efectos de las garantías del art. 24.2 CE, es que la prueba inicialmente obtenida en un procedimiento penal ha sido después practicada en un procedimiento administrativo de liquidación en un procedimiento administrativo de liquidación y sanción en el que la demandante ha podido desplegar sus posibilidades de defensa, sin que las mismas se hayan visto efectivamente perjudicadas por el hecho de la procedencia de la prueba.

A ello debe añadirse que, frente al alegato de la demanda, en este caso nos encontramos ante un hallazgo o descubrimiento casual, pero no en el sentido y con los efectos que esta figura produce en el ámbito de la investigación penal. En este supuesto no se ha constatado la existencia de otra figura delictiva distinta de la que justificó la medida de investigación acordada. El archivo encontrado indicaba una posible infracción tributaria que, como tal, debe ser puesta en conocimiento de la administración competente, según dispone el art. 94.3 LGT. En este caso, además, el objeto de la entrada domiciliaria autorizada mediante auto por el órgano judicial estaba constituido por la necesidad de recabar pruebas documentales en un procedimiento de blanqueo de capitales. Sigue a ello lógicamente que un documento contable se encuentra dentro del ámbito de la búsqueda de pruebas.

Además, en relación con la naturaleza de la medida de investigación, la recurrente alega que la administración no puede utilizar una prueba obtenida a través de una medida de

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

investigación judicial penal cuyo uso no esté en la normativa administrativa. Sin embargo, la habilitación legal reconocida en el art. 94.3 LGT establece la obligación para el órgano judicial de comunicar a la administración «cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales», y ello con independencia del concreto medio de obtención de esos datos. El único límite que establece el precepto es el «secreto de las diligencias sumariales», a lo que debe añadirse, por motivos obvios, la inexistencia de prueba ilícita que, en este caso, ni siquiera se ha planteado en la demanda, ya que no se discute la legalidad de la entrada y registro acordada en el procedimiento penal de origen.

La referencia que se contiene en la demanda a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses (ECLI:EU:C:2015:832); y de 21 de diciembre de 2016, asuntos acumulados C-203/15 y C-698/15, Tele2 Sverige AB (ECLI:EU:C:2016:970), no solo no altera las conclusiones alcanzadas, sino que las apuntala. En efecto, aunque se trata de asuntos diferentes al presente proceso de amparo, en ambos se hace hincapié en que lo relevante es que se ejerza un control jurisdiccional sobre los datos, o sobre las pruebas trasladadas a un procedimiento administrativo. Específicamente, en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, referida a un litigio del impuesto sobre el valor añadido (IVA), se admite que la administración tributaria pueda utilizar, con el fin de determinar la existencia de una práctica abusiva, pruebas que han sido obtenidas en el marco de un procedimiento penal paralelo incluso si no ha concluido, siempre que se hayan recabado con respeto de los derechos y garantías, su utilización esté prevista en la ley, y el órgano judicial compruebe que «con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y de ser oído en relación con estas».

Por tanto, cabe concluir que la prueba documental controvertida, en su momento lícitamente obtenida, por mor del auto judicial de entrada y registro, fue trasladada después a la inspección de los tributos sin que ello haya supuesto la vulneración de las garantías del art. 24.2 CE, habida cuenta de que, no solo su traslado estaba previsto en la ley (art. 94.3 LGT) sino que la demandante tuvo entonces la oportunidad de formular cuantas alegaciones estimó oportunas, ejerciendo su derecho a la defensa sin menoscabo alguno”.

En ese sentido, y puesto que estamos hablando de derechos fundamentales conviene tener presente el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho. Recuérdese que la letra a) del artículo 217.1 de la LGT prevé la posibilidad de declarar la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Como se sabe, el recurso de amparo tiene por objeto la protección frente a las vulneraciones de los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Constitución originadas por disposiciones, actos jurídicos, omisiones o simples vías de hecho de los poderes públicos del Estado, las Comunidades Autónomas y demás entes públicos de carácter territorial, corporativo o institucional, así como de sus funcionarios o agentes.

Resulta destacable a los fines que ahora nos ocupan la STS 435/2020, 18 de mayo (rec. 1665/2019), JF 5, donde se declara:

“a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales “en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica)-único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación no es un derecho fundamental de esa naturaleza”.

Ha de tenerse en cuenta también que de conformidad con lo dispuesto en la letra f) del apartado 2 del artículo 88 de Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que el Tribunal de casación, que, como se sabe, dependiendo de si es la casación estatal o la casación autonómica es, respectivamente el Tribunal Supremo y el Tribunal Superior de Justicia, podrá apreciar que existe interés casacional objetivo cuando “interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda resultar exigible la intervención de éste a título prejudicial”. También se establece, en este caso en la letra e) del mismo precepto algo similar en relación con la doctrina constitucional. Nótese, sin embargo, que no se prevé explícitamente una hipótesis similar para la jurisprudencia emanada del TEDH. Pero no deja de ser menos cierto que cabe oponer contradicción con la jurisprudencia del TEDH pues la relación de supuestos de interés casacional del art. 88.2 LJCA no es una lista cerrada, al declararse: “El Tribunal de casación podrá apreciar que existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión, cuando, **entre otras circunstancias**, la resolución que se impugna (...)”. Y, adicionalmente, se dice en el art. 88.2.a) LJCA que existirá interés casacional cuando la doctrina de la resolución impugnada sea “contradictoria con la que **otros órganos jurisdiccionales** hayan establecido...”.

Por otro lado, conviene no olvidar la posibilidad de que los tribunales, incluido el Tribunal Supremo, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad, puedan inaplicar una ley que contradiga un tratado internacional relativo a los derechos humanos, como sería el caso del CEDH (Cfr. por todas, SSTC 140/2018, de 20 de diciembre y 10/2019, de 28 de enero).

Es reiterada la jurisprudencia del TC (por todas, STC 25/2019, de 25 de febrero) que declara que “la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, (...), de acuerdo con el artículo 10.2 CE, proporciona criterios interpretativos para la aplicación de los preceptos constitucionales que reconocen derechos fundamentales”.

La proyección que tiene la jurisprudencia del TEDH sobre el Derecho de la Unión Europea, en los términos previstos en la Carta Europea de Derechos Humanos (en

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

lo sucesivo, "Carta"), es por todos sabida. En ese sentido, la STJUE (Gran Sala) de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, declara:

"22 (...) si bien, como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3, los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales y el artículo 52, apartado 3, de la Carta dispone que los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH tienen el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, este no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 44, y de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 45 y jurisprudencia citada).

23 Según las Explicaciones relativas al artículo 52 de la Carta, el apartado 3 de ese artículo pretende garantizar la coherencia necesaria entre la Carta y el CEDH, «sin que ello afecte a la autonomía del Derecho de la Unión y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea» (sentencias de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 47, y de 14 de septiembre de 2017, K., C-18/16, EU:C:2017:680, apartado 50 y jurisprudencia citada)".

Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que, como señala la Sentencia TJUE (Gran Sala) de 24 abril 2012, Kamberaj, C-571/10:

"62 (...) el artículo 6 TUE, apartado 3, no regula la relación entre el CEDH y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, ni establece las conclusiones que debe sacar un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza dicho Convenio y una norma de Derecho nacional.

63 Por tanto, (...) la referencia que hace el artículo 6 TUE, apartado 3, al CEDH no obliga al juez nacional, en caso de conflicto entre una norma de Derecho nacional y el CEDH, a aplicar directamente las disposiciones de dicho Convenio y a no aplicar la norma de Derecho nacional incompatible con el mismo".

Hablando de la "Carta". Su artículo 41 recoge el "Derecho a una buena administración". Es un derecho complejo, puesto que engloba un conjunto de manifestaciones o subderechos.

Como se indica en las Explicaciones a la "Carta" el artículo 41 se basa en la existencia de la Unión como una comunidad de Derecho, cuyas características ha desarrollado la jurisprudencia, que consagró, entre otras cosas, la buena administración como un principio general de Derecho. En el artículo 41 de la "Carta" se incluye (i) el derecho a ser oído, (ii) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad, y, (iii) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. No está claramente acotado cual es el campo de juego, propio, del derecho a una buena administración, dada la coincidencia que, en ocasiones, se produce con respecto a otros derechos contenidos en la propia "Carta"; hasta el extremo de desdibujarse. Tal es el caso, desde nuestro punto de vista, de lo que puede suceder, a veces, con el derecho de defensa.

Nos interesa fijarnos en esta materia, que está muy presente en nuestros tribunales; más allá, en ocasiones, de la aplicación del Derecho de la Unión Europea. Es por ello que hacemos referencia a la STJUE (Sala Segunda) de 14 de mayo de

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

2020, AGROBET CZ, C-446/18 que, en el marco de un asunto en que la controversia gira en torno a la devolución del IVA soportado, manifiesta lo siguiente:

“41 Además, habida cuenta de que la Directiva del IVA y, en particular, su artículo 273 reconocen y promueven el objetivo de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos y de que los justiciables no pueden ampararse en las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en ese sentido, las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34). Así, en el contexto de los procedimientos de inspección tributaria, las autoridades tributarias, con el fin último de determinar correctamente el importe del impuesto, deberán no solo disipar las dudas que puedan tener respecto a la conformidad a Derecho de determinadas operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, sino también asegurarse de que las posibles irregularidades que detecten no sean de mayor amplitud de lo que sospechan.

*42 Asimismo, procede señalar que, como indica el órgano jurisdiccional remitente en el marco de sus apreciaciones recogidas en el apartado 25 de la presente sentencia, la normativa checa controvertida en el litigio principal ni siquiera permite que un sujeto pasivo aporte la prueba de sus alegaciones sobre la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA, lo que supone una vulneración de las exigencias derivadas del **principio general de buena administración**.*

*43 A este respecto, por una parte, procede recordar que, cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, las exigencias derivadas del **derecho a una buena administración**, que refleja un principio general del Derecho de la Unión, y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria (véase, por analogía, la sentencia de 8 de mayo de 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, apartados 49 y 50).*

*44 Por otra parte, es preciso señalar que dicho **principio de buena administración** exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, apartado 90 y jurisprudencia citada). Además, esa obligación de diligencia, que tiene como corolario el derecho de toda persona a que las autoridades administrativas tramiten sus asuntos de forma imparcial, equitativa y dentro de un plazo razonable, exige, esencialmente, que estas examinen, con diligencia e imparcialidad, todos los elementos pertinentes del asunto de que se trate, incluidos, muy especialmente, los relativos a las alegaciones formuladas por un sujeto pasivo, como en este caso Agrobet (véase, por analogía, la sentencia de 22 de octubre de 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, apartados 30 a 35).*

45 Esta jurisprudencia resulta aplicable también en caso de que el sujeto pasivo afirme que las sospechas que la autoridad tributaria tiene sobre la corrección de una parte de las operaciones que se han incluido en la declaración de IVA controvertida no pueden tener repercusiones en las operaciones no afectadas por el procedimiento de inspección tributaria ni sobre una parte del excedente de IVA recogido en dicha declaración y que, por ello, existe una parte de dicho excedente no controvertida. En efecto, el sujeto pasivo puede tener un interés legítimo en obtener una decisión de la Administración tributaria que confirme que dicho procedimiento quedará circunscrito únicamente a determinadas

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

operaciones, máxime cuando estas operaciones solo afecten a una pequeña parte de la actividad económica del sujeto pasivo.

*46 En esas circunstancias, es preciso señalar que una normativa nacional que, en el contexto de las medidas adoptadas por un Estado miembro con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, no autorice a un sujeto pasivo a aportar tales pruebas ni a la Administración tributaria a adoptar una decisión al respecto sería contraria al **principio de buena administración** y, por consiguiente, no sería compatible con la Directiva del IVA”.*

Adviértase que se utilizan indistintamente (más allá de las preposiciones “a” o “de”) las expresiones derecho y principio. ¿Tienen en este contexto el mismo significado ambos términos?

Sobre materia tributaria, en el Tribunal Supremo está pendiente de sentencia no menos de media docena de recursos de casación, varios de ellos iguales o muy parecidos, sobre diversos temas (aplazamiento y fraccionamiento y gestión e inspección, etc.).

Pues bien, por un lado, recogemos la STS 1853/2019, de 18 de diciembre (rec. 4442/2018) que resume parte de la jurisprudencia de la Sección segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el derecho (principio) a una buena administración, en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, en estos términos:

(...), siendo relevante lo indicado, entre otras, en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. 2379/2015, ES:TS :2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que “[...] el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económico administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aún cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados”

En la misma línea, la STS de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS :2017.1503), fundamento jurídico tercero, ha recogido en relación con el principio citado que:

“ [...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente”.

Por último, la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS :2017:4499) indicó, en su fundamento jurídico cuarto, que:

“ [...] no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sen-

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

tencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece (...) separación de funciones (...) pero, en modo alguno puede obviarse que, si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor", indicándose seguidamente que "[...] [a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas".

Por otro, recogemos un Auto pendiente de sentencia, ATS de 21 de noviembre de 2018 (rec. casación 5808/2018), consistiendo la cuestión con interés casacional en:

"Determinar si el artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; así como los artículos 2, 4 y 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por un lado; y los principios generales que informan el Concierto Económico con el País Vasco junto con el principio de buena administración derivado del artículo 103.1 de nuestra Constitución, por otro lado, deben interpretarse en el sentido de que cuando se realice una comprobación tributaria a un sujeto pasivo que abone el impuesto sobre sociedades en territorio común y que esté a su vez vinculado con una entidad que, en función de los puntos de conexión fijados en los artículos 14 y siguientes de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, deba tributar conforme a la normativa foral vasca, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tiene la obligación de notificar, conforme a la normativa vigente en territorio común, la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia a la entidad que tributa conforme a la normativa de los Territorios Históricos Vascos".

Igualmente, siguiendo con la "Carta", interesa recordar que es su artículo 47 el que recoge el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial. Como señalan las "Explicaciones", el párrafo primero se basa en el artículo 13 del CEDH.

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

Con todo y con eso en el Derecho de la Unión la protección es más amplia, ya que garantiza un derecho a un recurso efectivo ante un juez. Expresan igualmente las "Explicaciones" que el párrafo segundo corresponde al apartado 1 del artículo 6 del CEDH. Salvo en lo referente a su ámbito de aplicación, las garantías ofrecidas por el CEDH se aplican de manera similar en la Unión Europea.

Es muy reciente la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 4 de junio de 2020, C.F. (Contrôle fiscal), C-430/19, de la cual nos parecen muy interesantes los apartados siguientes, referidos al derecho a ser oído y el acceso al expediente.

Con respecto al primero de ellos señala:

"30 Forma parte del respeto del derecho de defensa el derecho a ser oído, que garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo, antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse al destinatario de una decisión lesiva la oportunidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los factores pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona afectada, tiene, en particular, por objeto que esta última pueda corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 41 y jurisprudencia citada).

Con respecto al segundo declara:

31 Si bien es cierto que las autoridades tributarias nacionales no están sometidas a una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente de que disponen ni a transmitir de oficio los documentos y la información que fundamentan la resolución que se proponen adoptar, no lo es menos que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del IVA, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general (sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 32 y 39).

Finalmente, ciñéndose al caso, concluye:

"32 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades tributarias nacionales se negaron a dar a conocer al sujeto pasivo la información pertinente que este solicitó en tiempo útil y no menciona objetivo alguno de interés general que justifique tal negativa.

33 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si debe declarar la nulidad de pleno Derecho de la resolución administrativa que impone obligaciones fiscales adicionales a ese sujeto pasivo.

34 A este respecto, procede recordar que cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente im-

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

posible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 75).

35 En lo que atañe, más concretamente, al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ha declarado que no exige que una decisión que haya sido impugnada por haberse adoptado en violación del derecho de defensa sea anulada en todos los casos. En efecto, una vulneración del derecho de defensa solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 78 y 79).

[...]

37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha tenido la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tenida en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales, siendo así que el órgano jurisdiccional que conoce del asunto comprueba que, sin esa irregularidad, el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto, tal principio exige la anulación de dicha resolución”.

Los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 proceden de sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas por la Cour administrative (Luxemburgo) el 20 de marzo de 2019, a raíz de sendos recursos planteados ante ella por el Gran Ducado de Luxemburgo. Ambas cuestiones se suscitan en el seno de intercambio de información entre autoridades tributarias de Estados diferentes, al amparo de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE y de los correspondientes Convenios de doble imposición (entre Luxemburgo y Francia y entre Luxemburgo y España, respectivamente). En los dos la cuestión prejudicial es la siguiente:

“1) ¿Deben interpretarse los artículos 7, 8 y 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación, en su caso, con el artículo 47 de dicha Carta en el sentido de que se oponen a la legislación nacional de un Estado miembro que, en el régimen procesal en materia de intercambio de información previa solicitud establecido, en particular, para transponer la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/99/CEE, excluye cualquier recurso —en particular judicial— por parte del contribuyente al que se refiere la investigación en el Estado miembro requirente y del tercero afectado contra la resolución por la que la autoridad competente de dicho Estado miembro obliga al poseedor de la información a facilitar información para tramitar una solicitud de intercambio de información procedente de otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16, en su caso, teniendo en cuenta la naturaleza evolutiva de la interpretación del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en el sentido de que una solicitud de intercambio de infor-

La importancia de los derechos fundamentales y el interés en conocer el criterio jurisprudencial sobre su reflejo en la materia tributaria (Isaac Merino Jara)

mación, junto con un requerimiento de la autoridad competente del Estado miembro requerido que la tramita, cumplen el criterio de la existencia manifiesta de pertinencia previsible si el Estado miembro requirente indica la identidad del contribuyente afectado, el periodo al que se refiere la investigación en el Estado miembro requirente y la identidad del poseedor de la información mencionada, aun cuando solicita información referida a las cuentas bancarias y a los activos financieros no especificados pero delimitados por criterios que guardan relación, en primer lugar, con el hecho de que se hallan en poder del poseedor identificado de la información, en segundo lugar, con los ejercicios tributarios a los que se refiere la investigación de las autoridades del Estado requirente y, en tercer lugar, con su vínculo con el contribuyente afectado identificado?."

Pues bien, el pasado 2 de julio se hicieron públicas las Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott en las que propone al TJUE que responda a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

El artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que decisión por la cual una autoridad cuya colaboración se requiere en virtud de la Directiva 2011/16 / UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, obliga a una persona a proporcionar información sobre un contribuyente o terceros, puede ser recurrida por esa persona, por el contribuyente y por los terceros interesados ante los tribunales del Estado miembro requerido.

El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que corresponde a la autoridad solicitante justificar la solicitud de información para que la autoridad requerida pueda verificar si la información no es manifiestamente irrelevante para la tributación solicitada por la autoridad solicitante. La solicitud debe presentar elementos concretos sobre los hechos y las operaciones que tienen un impacto fiscal a fin de excluir una búsqueda irregular (que consiste en "ir a pescar").

Al inicio hicimos relación a la conexión de la "Carta" con el CEDH. Ahora haremos referencia a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección Tercera), 26 de mayo de 2020, asunto Gil c. España (Demanda nº 48297/2015). De la valoración del TEDH nos quedamos con sus ideas sobre el formalismo excesivo, expresadas del modo siguiente:

"31. En la jurisprudencia de este Tribunal queda bien establecido que el "formalismo excesivo" puede ir en contra de la exigencia de garantizar un derecho a la tutela judicial efectiva de forma práctica y eficaz con arreglo al artículo 6.1 del Convenio. Esto suele ocurrir en asuntos en los que se establece una norma procesal particularmente exigente, que impide que la acción de un demandante sea examinada en cuanto al fondo, con el consiguiente riesgo de que se infrinja su derecho a la protección efectiva por parte de los tribunales (ibid., § 97). El análisis de una queja por exceso de formalismo en las decisiones de los tribunales internos suele ser el resultado de un examen del caso en su conjunto, teniendo en cuenta las circunstancias particulares de ese caso (ibid., § 98). Al practicar dicho análisis, el Tribunal ha incidido con frecuencia en cuestiones como la "seguridad jurídica" y la "adecuada administración de justicia" como dos elementos esenciales para diferenciar entre el formalismo excesivo y una aplicación tolerable de las formalidades procesales. En concreto, ha sostenido que el derecho a la tutela judicial efectiva se ve menoscabado cuando las normas dejan de servir a los fines de la seguridad jurídica y una adecuada administración de justicia, y forman una especie de barrera que impide al recurrente que su caso sea resuelto en cuanto al fondo por el tribunal competente (véase, por ejemplo, Zubac, citado anteriormente, § 98; Kart c. Turquía [GS], nº 8917/05, § 79, de 3 de diciembre de 2009; y Arrozpide Sarasola y otros, citado anteriormente, § 93)".

Por último, sobre la rigidez por parte de hacienda a la hora de permitir al destinatario de la operación la deducción del importe abonado al proveedor, por considerar falsa la factura y posterior liquidación complementaria con sanciones e intereses, pese al cumplimiento por parte de la sociedad demandante de sus declaraciones en cuanto a la declaración del IVA, desconociendo ésta la existencia de un fraude fiscal por parte de su proveedor, nos interesa dejar constancia de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección Segunda), de 17 de marzo de 2020, asunto EDATA-TRANS S.R.L. c. Moldavia, (demanda nº 55887/2007), que consideró dicha medida desproporcionada, en línea con otros pronunciamientos precedentes, pues:

“26. [El Tribunal] Recuerda que, en el asunto “Bulves” AD [“Bulves” AD c. Bulgaria, (demanda 3991/2002, de 22 de enero de 2009)], concluyó, en circunstancias similares a las del presente caso, con la violación del derecho de la Sociedad demandante al respecto de sus bienes. En este caso, consideró, en particular, que, habida cuenta que la sociedad demandante había cumplido totalmente sus obligaciones de declaración del IVA, que no podía obtener el cumplimiento por parte del proveedor de sus obligaciones fiscales y que no tenía ni podía tener conocimiento de la existencia de un fraude fiscal, la Sociedad demandante no debería haber sufrido las consecuencias completas de las irregularidades cometidas por el proveedor. Por consiguiente, el Tribunal consideró que la Sociedad demandante en este caso había sufrido una carga especial exorbitante y que se había roto el equilibrio (“Bulves” AD, previamente citado, ap. 71). Esa jurisprudencia fue posteriormente confirmada en el asunto Euromak Metal Doo [Euromak Metal Doo c. ex República yugoslava de Macedonia (demanda 68039/20049, de 14 de junio de 2018)] aps. 46-47 y 49).

Sirvan las líneas precedentes para dejar constancia que los derechos fundamentales se proyectan sobre muy diversas materias tributarias, de ahí que casi no haga falta destacar la importancia que tiene el conocimiento actualizado de la jurisprudencia recaída (hoy en día procedente de diversos tribunales, ya sean nacionales o internacionales) sobre el derecho tributario y, asimismo, sobre otras áreas (constitucional, administrativo, procesal, comunitario..) que, en mayor o menor medida, se proyectan sobre él.

Isaac Merino Jara

Director